

Audience publique du 4 avril 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26811 du rôle et déposée le 15 avril 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 janvier 2010 ayant déclaré non fondée une demande de remise gracieuse des impôts sur le revenu des années 2003 et 2004 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur ... au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur Antonio RAFFA et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 31 janvier 2011.

Par courrier du 15 mai 2009, Monsieur ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes suite à la taxation d'office de ses revenus des années 2003 et 2004. Estimant que les prédites taxations seraient largement surfaites et qu'il n'y aurait pas de proportionnalité entre les montants fixés et son revenu réel, il sollicita que ces montants soient revus et rapportés à une plus juste proportion.

En date du 28 août 2009, l'administration des Contributions directes, division contentieux s'adressa à Monsieur ... pour lui demander des pièces justifiant une rigueur dans son chef. Par courrier du 30 septembre 2009, Monsieur ... fit parvenir à l'administration des Contributions directes des pièces documentant sa situation financière actuelle.

Par décision du 14 janvier 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la demande qualifiée de remise gracieuse sur base des considérations et motifs suivants :

« [...] *Vu la demande présentée le 15 mai 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts et d'intérêts par voie gracieuse;*

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;

Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal des années 2003 et 2004 ;

Considérant que les bulletins d'impôt visés par la demande sont coulés en force de chose décidée ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que le requérant, malgré maints rappels, sommations et fixations d'astreintes, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations en cause ;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des revenus du requérant sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause ; que le requérant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquels il n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311C) ;

Considérant que la remise de déclaration après imposition ne doit impliquer un redressement des bases d'imposition évaluées et des bulletins d'impôt coulés en force de chose décidée ;

Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant qu'en ce qui concerne une rigueur subjective elle n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive de moyens de subsistance indispensables ;

Considérant qu'une telle rigueur excessive au sens prévisé, incompatible avec le principe de l'équité au sens du paragraphe 131 AO, n'est pas à admettre au vu de la motivation présentée ;

Considérant donc en ce qui concerne une rigueur objective et subjective, force est de constater que les motifs invoqués par le requérant ne permettent pas de retenir une iniquité ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;

PAR CES MOTIFS,

DECIDE :

La demande en remise gracieuse est rejetée. [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 avril 2010, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 14 janvier 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Partant, il n'y a pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire. Cette conclusion n'est pas éternuée par le moyen du demandeur selon lequel le tribunal serait également compétent en la matière pour connaître d'un recours en annulation, dans la mesure où le pouvoir du tribunal d'annuler une décision du directeur de l'administration des Contributions directes peut être exercé dans le cadre du recours en réformation.

À l'appui de son recours le demandeur fait valoir qu'en vertu de paragraphes 73 et 73 a AO un contribuable exerçant à titre individuel une activité libérale relèverait du bureau d'imposition dans le ressort duquel se trouve son domicile privé, abstraction faite de la localisation des bureaux dans lesquels il exerce son activité professionnelle. En l'espèce, dans la mesure où il aurait son domicile civil et sa résidence au Luxembourg, il devrait relever du bureau d'imposition Luxembourg II. Or, il aurait relevé jusqu'en 2005 du bureau d'imposition Luxembourg X au lieu du bureau d'imposition Luxembourg 2, ce qui serait prouvé par le fait que les derniers documents envoyés par le bureau Luxembourg X seraient datés du 7 janvier 2005. Par conséquent il aurait appartenu à ce bureau d'émettre les bulletins d'imposition qui auraient été délivrés en 2006 par le bureau d'imposition 2. Il en conclut que la notification des bulletins émis aurait été erronée ce qui entraînerait que les bulletins visés ne lui seraient pas opposables et seraient à qualifier d'actes administratifs purement internes à l'administration qui pourraient être rapportés, remplacés ou modifiés conformément au paragraphe 92 AO.

Le demandeur fait ensuite valoir que l'omission d'indication des nom et prénom de l'auteur des taxations litigieuses et le défaut de signatures apportées sur lesdits documents, constitueraient la violation d'une formalité substantielle de laquelle découlerait la nullité voire l'inexistence des décisions.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en l'espèce il y aurait lieu d'écarter le bénéfice du paragraphe 131 AO étant donné que ce dernier ne serait applicable qu'à la condition que la légalité de l'impôt ne soit pas contestée. Or, le demandeur contesterait la notification des bulletins d'impôt litigieux ainsi que celle de la taxation, de sorte que son argumentation reviendrait à contester la légalité matérielle de l'imposition qui serait cependant étrangère à la matière gracieuse. Par ailleurs, lorsqu'aucune réclamation n'aurait été formée dans les délais légaux, la voie de la remise gracieuse ne saurait permettre, ne fût-ce que de manière indirecte, de remettre en question la détermination même de l'impôt intervenue, même d'office.

Aux termes du paragraphe 131 AO « *sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué*

accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. »

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité. D'autre part, aucune contestation, tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse, ne saurait être utilement accueillie, pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective. Plus particulièrement aucune contestation tenant au caractère excessif allégué dans le chef de l'imposition en question opérée à l'encontre du demandeur ne saurait être prise en considération comme telle au titre d'une remise gracieuse.

Force est au tribunal de constater que les moyens contestant la compétence du bureau d'imposition ayant émis les bulletins litigieux et la notification prétendument litigieuse qui en résulterait ainsi que l'identité et la signature de l'agent ayant émis les bulletins visent la légalité extrinsèque et intrinsèque des bulletins litigieux, alors que ceux-ci, à défaut pour le demandeur d'avoir intenté un recours contentieux à leur encontre, ont acquis autorité de chose décidée, de sorte que leur légalité ne saurait être remise en cause ni dans le cadre d'une demande de remise gracieuse ni lors du recours contentieux contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes portant refus d'accorder une remise gracieuse.

Il s'ensuit que les moyens précités sont à rejeter dans le cadre du présent recours.

Quant au fond, le demandeur fait valoir qu'il serait un principe que la taxation ne saurait constituer une mesure de sanction à l'égard du contribuable et qui ne serait qu'un procédé de détermination de la cote d'impôt qui est appliqué même à l'égard du contribuable soigneux et diligent. Il souligne que si la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative avec une marge d'incertitude et d'inexactitude, il faudrait, pour que la taxation soit licite, qu'elle soit faite avec mesure et modération.

En l'espèce, les impositions des années précédentes à celles actuellement litigieuses, à savoir celles des années 2001 et 2002, constitueraient une référence objective et disponible pour l'administration et prouveraient que le bureau d'imposition Luxembourg 2, en multipliant la cote d'impôt pour les revenus des années 2003 et 2004, aurait agi de façon arbitraire et sans commune mesure. Il estime que par la production de ses déclarations de revenu pour les années 2003 et 2004 il aurait rapporté la preuve et les informations tangibles du caractère arbitraire et surfait, partant illégal, des évaluations litigieuses. Du fait des taxations, surfaites, son existence économique serait fortement ébranlée. Il donne encore à considérer que pour les années 2005, 2006, 2007 l'impôt sur le revenu à acquitter aurait été de 100.- euros. En outre, le demandeur plaide que la décision directoriale violerait le principe de l'égalité de l'impôt et que le refus de reconnaître une rigueur subjective dans son chef compromettrait fortement sa situation économique. La taxation de son chiffre d'affaires à 90.000.- euros, alors que les avances auraient été fixées à 2.000.- euros suite aux explications qu'il aurait fournies au bureau d'imposition, avoisinerait la confiscation interdite par la Constitution. Finalement, il fait valoir que la situation économique ne lui serait pas imputable dans la mesure où elle serait le résultat des faits de l'administration des Contributions directes qui n'aurait jamais rectifié ses déclarations auprès du Centre commun de la sécurité sociale, de sorte que celui-ci lui aurait réclamé des montants astronomiques et se serait payé directement sur son compte bancaire.

Le délégué du gouvernement, outre le moyen qu'une rigueur subjective ne saurait être accueillie si le demandeur conteste la légalité des bulletins litigieux, estime encore que la rigueur objective ne serait pas prouvée en l'espèce.

Il convient de relever qu'aux termes de la requête, le demandeur ne fait valoir aucun élément de nature à faire admettre une rigueur objective dans son chef, mais entend faire valoir une rigueur subjective incompatible avec le principe d'équité en raison de sa situation économique difficile.

Concernant la rigueur subjective dont l'existence s'apprécie au jour où le tribunal est amené à statuer, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables.

A cet égard, il ressort des pièces versées en cause et notamment du dossier administratif qu'en date du 30 septembre 2009, le demandeur a informé la division contentieux de l'administration des Contributions directes, sur demande de cette dernière, que sa situation économique se présenterait comme suit : il serait propriétaire d'un studio de 25 mètres carré d'une valeur estimée à 90.000.- euros, il posséderait une voiture achetée en 2002 au prix de 3.500.- euros, il ne posséderait aucune assurance vie, il devrait une avance de 4.000.- euros au titre de la TVA et qu'il devrait 4.905,64 euros au syndic de la copropriété.

Par ailleurs, il aurait payé au Centre commun de la sécurité sociale un montant de 21.428.- euros, 6.641,20.- euros au titre de la TVA ainsi que 10.827.- euros à l'administration des Contributions directes.

D'autre part, il aurait encaissé en 2009 jusqu'au moment de la rédaction du courrier précité du 30 septembre 2009 des honoraires, TVA comprise, pour 47.202.- euros, soit 41.045.- euros nets, tout en précisant que ce montant tiendrait compte d'une recette exceptionnelle de 28.750.- euros de la part de « Socm » représentant les honoraires pour des dossiers traités sur plusieurs années. Il disposerait sur son compte courant d'un montant de 22.714.- euros, et ses recettes mensuelles pour l'année 2009 s'élèveraient à 4.601.- euros, alors que ses dépenses mensuelles pour la même période se seraient élevées à 4.321.- euros.

En l'espèce, les recettes et les dépenses mises en avant par le demandeur se limitent à démontrer sa situation patrimoniale en 2009, sans que lors du recours contentieux le demandeur n'ait informé le tribunal, pièces à l'appui, de sa situation économique actuelle. En effet, les pièces versées par le demandeur pour étayer son recours contentieux datent des années 2006, 2007 et 2008. S'il est exact que le demandeur a fourni à l'administration des Contributions directes un certain nombre d'informations concernant sa situation économique de l'époque, force est cependant au tribunal de constater que ces informations sont lacunaires en ce qui concerne les frais du demandeur, et notamment ses frais mensuels fixes tels que d'éventuels prêts, assurances, loyers et autres. Il aurait en effet appartenu au demandeur de détailler méticuleusement sa situation économique actuelle, à savoir d'énumérer en détail, étayées de pièces probantes, ses recettes et ses frais.

Au vu de ces éléments, et en l'état actuel du dossier, le tribunal est amené à constater que le demandeur reste en défaut d'étayer concrètement, pièces et chiffres à l'appui, quelle est sa situation de fortune exacte et quelles sont les autres dépenses et charges courantes éventuelles dont il serait redevable à l'heure actuelle, de manière qu'il n'a pas mis le tribunal en mesure d'apprécier si le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt par lui redue compromet son existence et le prive des moyens de subsistance indispensables.

Dans ces circonstances, le demandeur n'a pas rapporté à suffisance de droit la preuve d'une rigueur subjective dans son chef du fait du paiement de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004, de sorte que la décision directoriale se trouve justifiée, en l'état actuel du dossier à suffisance de fait et de droit et le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

déclare le recours en réformation non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé par :

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, premier juge,

et lu à l'audience publique du 4 avril 2011 par le premier juge, Marc Sünner, en présence du greffier Arny Schmit.

Arny Schmit

Marc Sünner